Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

N° 31894 du rôle
Inscrit le 28 décembre 2012

Audience publique du 4 décembre 2013

Recours formé par
Madame ... et consort, …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 31894 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 28 décembre 2012 par Madame ..., demeurant à L-…, et de son époux, Monsieur ..., demeurant à D-…, portant recours contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 1er octobre 2012 ayant rejetée comme non fondée une réclamation introduite contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2008 et 2009, émis en date du 14 mars 2012 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 27 mars 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 29 avril 2013 par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ... et de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Georges Simon, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 16 octobre 2013.

Par un courrier du 23 février 2012, Monsieur ... introduisit auprès du bureau d'imposition …, section des personnes physiques, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », les déclarations pour l'impôt sur le revenu visant ses revenus et ceux de son épouse, Madame ..., des années d'imposition 2008 et 2009.

En date du 14 mars 2012, le bureau d'imposition émit à l'égard de Madame ... et de Monsieur ... les bulletins de détermination du taux global visant les années d'imposition 2008 et 2009, ainsi que les bulletins de l'impôt sur le revenu visant respectivement les années 2008 et 2009, en les imposant collectivement.

Par un courrier du 26 mars 2012, Madame ... et Monsieur ... introduisirent une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », en contestant le fait qu'ils seraient à imposer collectivement (« *Reklamation wegen Zusammenlegung* ») contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2008 et 2009.

Par décision du 1er octobre 2012, inscrite sous le numéro … du rôle, le directeur rejeta comme non fondée cette réclamation dans les termes suivants :

« *Der Steuerdirektor,*

Nach Einsicht der am 28. März 2012 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher die Eheleute, Herr ... und Frau ..., mit Wohnsitz in L-..., gegen die „Zusammenveranlagung" reklamieren ;

Nach Einsicht der Steuerakte ;

Nach Einsicht der §§ 228 und 301 der Abgabenordnung (A0) ;

In Erwägung, dass die Rechtsmittelführer es unterlassen haben, die strittigen Bescheide näher zu bezeichnen, dass jedoch aus der Steuerakte hervorgeht, dass die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2008 und 2009, beide ergangen am 14. März 2012, angefochten werden ;

In Erwägung, dass zwar im Streitfall die Einreichung eines Schriftsatzes, um mehrere Bescheide anzufechten, weder gegen das Steuergeheimnis noch gegen Zuständigkeitsregeln und Verfahrensvorschriften verstößt ;

dass gleichwohl jede Verfügung einzeln geprüft werden muss und es der Rechtsbehörde vorbehalten ist zusammenhängende Verfahren gegebenenfalls zu verbinden, so im vorliegenden Streitfall ;

In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde ;

In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Rechtsmittelführers gebunden sind ;

In Erwägung, dass sich die Rechtsmittelführer dadurch beschwert fühlen, weil das Steueramt ihre Einkünfte für die strittigen Steuerjahre zusammen veranlagt hat und sie eine getrennte Veranlagung beantragen ;

In Erwägung, dass der Reklamant seit dem 16. Januar 2008 einen gemeinsamen Wohnsitz mit seiner Ehefrau in ... hat ; dass demzufolge das zuständige Steueramt die Eheleute ab dem Steuerjahr 2008 gemäß Artikel 3 des Einkommensteuergesetzes (L.I.R.) zusammen veranlagt hat ;

In Erwägung, dass die Rechtsmittelführer seit dem 8. Juli 2005 im Stand der Ehe leben ; dass jedoch der Ehemann bis zum 15. Januar 2008 seinen einzigen Wohnsitz in … (Deutschland), rund 120 km beziehungsweise 1 Stunde und 40 Minuten Fahrzeit von … entfernt, hatte ;

In Erwägung, dass der Reklamant während eines persönlichen Gespräches am 23. Februar 2012 beim zuständigen Steueramt erklärte, sein Lebensmittelpunkt befinde sich in Luxemburg bei seiner Ehefrau, und dass er nur aus beruflichen Gründen in Deutschland gemeldet bleibe da er laut Arbeitsvertrag ohne Erlaubnis seines Arbeitgebers nicht umziehen dürfe ;

In Erwägung, dass der Reklamant in seiner Rechtsmittelschrift jedoch behauptet, sein Lebensmittelpunkt befinde sich in Deutschland, da er zur Erzielung seiner Einkünfte zwangsläufig an seinen Wohnort in ... gebunden sei ; dass seine Anmeldung in Luxemburg nur durch eine Gesetzesänderung ab dem 1. Januar 2008 ermöglicht wurde, weil keine Abmeldebescheinigung mehr aus Deutschland zwecks Anmeldung in Luxemburg vorgelegt werden müsste ;

In Erwägung, dass gemäß Artikel 2 Absatz 1 L.I.R. natürliche Personen als ansässige Steuerpflichtige gelten, wenn sie ihren steuerlichen Wohnsitz (§ 13 Steueranpassungsgesetz (StAnpG)) oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 14 StAnpG) im Großherzogtum haben ; dass natürliche Personen als nichtansässige Steuerpflichtige gelten, wenn sie weder ihren steuerlichen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Großherzogtum haben und über inländische Einkünfte im Sinn von Artikel 156 L.I.R. verfügen ;

In Erwägung, dass jemand einen Wohnsitz im Sinn der Steuergesetze dort hat, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird (§ 13 StAnpG) ;

In Erwägung, dass laut § 14 StAnpG jemand den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Steuergesetze dort hat, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt ;

In Erwägung, dass angenommen werden kann, dass der Reklamant seinen Wohnsitz in Luxemburg nicht nur angemeldet hat, weil ihm dies erst durch eine Gesetzesänderung ermöglicht wurde, sondern auch weil persönliche Interessen ausschlaggebend waren; dass diese persönlichen Interessen, laut Aktennotiz eines Gesprächs mit dem zuständigen Steuerbeamten vom 23. Februar 2012, durch seine eigene Aussage untermauert werden, dass sein Lebensmittelpunkt in Luxemburg bei seiner Frau sei und er aus beruflichen Gründen in Deutschland gemeldet bleiben müsse da er laut Arbeitsvertrag ohne Erlaubnis seines Arbeitgebers nicht umziehen dürfe ;

In Erwägung, dass gemäß Artikel 3 c L.I.R. Ehegatten zusammen veranlagt werden, die während des Steuerjahrs ansässige Steuerpflichtige werden und die tatsächlich nicht dauernd, auf Grund einer Dispens des Gesetzes oder der Gerichtsautorität, getrennt leben ;

In Erwägung, dass laut Artikel 3 Absatz 3 des Abkommens zwischen dem Großherzogtum Luxemburg und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) vom 23. August 1958 eine natürliche Person, welche nach den Absätzen 1 und 2 desselben Artikels, ihren Wohnsitz in beiden Vertragsstaaten hat, sie ihren Wohnsitz im Sinne der Artikel 4

bis 19 des Abkommens in dem Vertragstaate, zu dem die stärkeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen) ;

dass wenn gemäß Artikel 10 Absatz 1 DBA eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte hat, wenn die Arbeit in dem anderen Staat ausgeübt wird oder worden ist ;

In Erwägung, dass der Kommentar zum Standardmodell eines Abkommens gemäß der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) folgendes besagt :

„Verfügt die natürliche Person in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so ist anhand der tatsächlichen Verhältnisse festzustellen, zu welchem der beiden Staaten die Person die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat. Dabei sind ihre familiären und gesellschaftlichen Beziehungen, ihre berufliche, politische, kulturelle und sonstige Tätigkeit, der Ort ihrer Geschäftstätigkeit, der Ort, von wo aus sie ihr Vermögen verwaltet, und ähnliches zu berücksichtigen. Die Umstände sind als Ganzes zu prüfen ; Erwägungen, die sich aus dem persönlichen Verhalten der natürlichen Person ergeben, haben selbstverständlich erhöhte Bedeutung. Begründet eine Person, die in einem Staat über eine Wohnstätte verfügt, ohne diese aufzugeben, im anderen Staat eine zweite Wohnstätte, so kann die Tatsache, dass sie die erste Wohnstätte dort beibehält, wo sie bisher stets gelebt und gearbeitet hat und wo sie ihre Familie und ihren Besitz hat, zusammen mit anderen Gesichtspunkten als Zeichen dafür sprechen, dass diese Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen im ersten Staat beibehalten hat" (Beck 1996, Vogel DBA Art. 4 RZ.54) ;

In Erwägung, dass aus der Sachlage hervorgeht, dass im vorliegenden Fall die persönlichen Interessen höher wiegen als die vom Reklamanten erst in seiner Rechtsmittelschrift aufgeführten wirtschaftlichen Interessen; dass der Reklamant keine weiteren Angaben über eventuelle andere Umstände in seiner Rechtsmittelschrift anführt, welche eine Verschiebung seines Lebensmittelpunkts nach Deutschland rechtfertigen würde ; dass keine gesetzliche Dispens vorliegt, welche eine Trennung der Ehegatten gewährt ;

In Erwägung, dass nicht der günstigere steuerliche Sachverhalt nachträglich durch die Reklamanten beansprucht werden kann, sondern die bestehende Rechtslage einzig und allein auf die reellen Begebenheiten nach einer objektiven Beurteilung angewandt werden muss ;

In Erwägung, dass, schlussfolgernd, für die strittigen Jahre, der Reklamant als ortsansässiger Steuerpflichtiger anzusehen ist und entsprechend Artikel 3 c L.I.R. mit seiner Ehefrau zusammen zu veranlagen ist ;

In Erwägung, dass darüber hinaus die Besteuerungen den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen und auch nicht beanstandet wurden ;

AUS DIESEN GRÜNDEN ENTSCHEIDET

die Anfechtungen sind zulässig,

sie werden als unbegründet zurückgewiesen. […] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 29 décembre 2012, Madame ... et Monsieur ... ont introduit un recours contentieux contre la décision directoriale précitée du 1er octobre 2012.

Si, comme en l'espèce, la requête introductive d'instance omet d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi.

Il résulte d'une lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre des bulletins de l'impôt sur le revenu.

Il y a dès lors lieu d'admettre que les époux ...-... ont entendu introduire un recours en réformation contre la décision directoriale du 1er octobre 2012, recours pour lequel le tribunal est compétent.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours, au motif que la requête introductive d'instance ne s'adresserait pas au tribunal administratif siégeant dans sa formation collégiale, mais au président du tribunal administratif.

Or, s'il est vrai que la référence au président du tribunal administratif contenue dans la requête introductive d'instance pourrait, le cas échéant, prêter à confusion, le tribunal est amené à retenir qu'au regard des termes par ailleurs employés dans la requête introductive d'instance, celle-ci mentionnant en première page qu'elle est adressée « *An das Verwaltungsgericht* », et au regard de la confirmation expresse de leur intention par les époux ...-... tant dans leur mémoire en réplique qu'à l'audience des plaidoiries, la requête introductive d'instance ne tend pas à saisir le président du tribunal administratif, mais le tribunal administratif dans sa formation collégiale.

Il s'ensuit que le moyen d'irrecevabilité afférant soulevé par le délégué du gouvernement est à rejeter comme étant non fondé.

Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les délai et formes prévus par la loi, est dès lors recevable.

Les demandeurs contestent la décision du directeur de confirmer leur imposition collective entraînant l'application de la classe d'impôt 2 opérée par le bureau d'imposition, et soutiennent qu'ils ne devraient pas être imposés collectivement, et qu'ils devraient être rangés dans la classe d'impôt 1a.

A l'appui de leur affirmation, les demandeurs font valoir qu'ils vivraient chacun dans un logement séparé, la demanderesse au Luxembourg à ..., le demandeur en Allemagne à ..., où il exercerait son activité professionnelle. Ils soutiennent ainsi que le demandeur n'aurait pas son

domicile au Luxembourg conformément à l'article 2 de la loi modifiée de l'impôt sur le revenu du 4 décembre 1967, ci-après désignée par « LIR », en soulignant qu'il n'y aurait ni domicile fiscal au sens du paragraphe 13 de la loi modifiée du 16 octobre 1934, intitulée Steueranpassungsgesetz, en abrégée « StAnpG », ni son séjour habituel au sens du paragraphe 14 StAnpG. A cet égard, les demandeurs se prévalent des considérations suivantes :

Chacun serait propriétaire exclusif de son propre logement respectivement en Allemagne et au Luxembourg et en supporterait les dépenses. Ils n'auraient pas de ménage commun.

Le demandeur aurait vécu en 2008 et 2009 avec ses trois fils dans son logement en Allemagne, deux de ses fils ayant été encore mineurs pendant les années fiscales en question, ce qui découlerait des bulletins d'imposition en Allemagne.

Ils contestent que la déclaration au bureau de la population de la commune de ... ait impliqué un changement de résidence dans le chef du demandeur.

Le demandeur n'aurait à aucun moment fait une déclaration de départ de son domicile en Allemagne, la déclaration au registre de la population à ... ne pouvant justifier à elle seule l'existence d'un domicile au sens des dispositions fiscales luxembourgeoises. Pareillement, une note interne du bureau d'imposition du 23 février 2012 ne pourrait mener à cette conclusion, une telle note ne pouvant être considérée comme un procès-verbal faisant foi.

Un changement de domicile dans le chef du demandeur n'aurait pas été possible pour des considérations professionnelles, puisqu'en vertu de son contrat de travail l'accord de son employeur aurait été requis.

Au moment de l'introduction de la déclaration d'impôt pour les années litigieuses, les demandeurs auraient relevé dans un courrier d'accompagnement qu'ils estiment ne pas devoir être imposés collectivement.

Durant les années 2008 et 2009, le demandeur aurait exercé son activité professionnelle exclusivement en Allemagne, consistant à conseiller des gérants d'entreprises et des membres de conseils d'administration de sociétés de droit allemand en rapport avec des questions relatives à des régimes de pensions complémentaires d'entreprises, ce qui serait confirmé par l'absence de frais d'obtention au Luxembourg. Son travail ne pourrait d'ailleurs pas être exécuté au Luxembourg.

Le demandeur aurait été imposé en Allemagne en tant que contribuable résident allemand pour les années 2008 et 2009.

En guise de conclusion, les demandeurs soutiennent que malgré leur mariage en 2005, le demandeur ne pourrait pas être qualifié de contribuable résident luxembourgeois, de sorte qu'ils ne seraient pas à imposer collectivement.

D'autre part, les demandeurs soutiennent, par référence à l'article 3 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République Fédérale d'Allemagne tendant à éviter les doubles impositions et à établir les règles d'assistance administrative réciproques en matière

d'impôts sur le revenu et sur la fortune et en matière d'impôt commercial et d'impôt foncier, ainsi que du Protocole final et l'échange de notes relatifs à cette convention, signés à Luxembourg le 23 août 1958 et telle que modifiée, ci-après désignée « la Convention de double imposition », que le demandeur n'aurait pas de domicile au Luxembourg au sens de cette disposition, tout en relevant qu'il ne serait pas propriétaire de l'habitation au Luxembourg, ni ne l'aurait-il loué, ni n'aurait-il loué un autre logement au Luxembourg. En revanche, il serait propriétaire d'un logement en Allemagne dont il disposerait depuis l'année 1986.

Ils font encore valoir que même à admettre que le demandeur ait eu un domicile au Luxembourg au sens de l'article 3, paragraphe 1er de la Convention de double imposition, de sorte qu'il aurait existé un domicile dans deux Etats signataires, dans cette hypothèse le centre de ses activités se trouverait en Allemagne. A cet égard, les demandeurs soulignent qu'il ne serait pas contesté par l'Etat que le demandeur a exercé son activité professionnelle exclusivement en Allemagne durant les années 2008 et 2009, que ses revenus y ont été perçus exclusivement, qu'il est le propriétaire d'un logement en Allemagne et qu'il a vécu dans ce logement avec ses trois enfants.

Les demandeurs concluent dès lors à la non-application de l'article 3 c) LIR invoqué par la partie étatique pour justifier leur imposition collective.

Les demandeurs soutiennent encore que l'imposition collective représenterait pour eux une charge financière déraisonnable *(« unzumutbare Härte* ») et font par ailleurs valoir qu'ils se sentiraient discriminés par rapport aux partenaires au sens de la loi du 9 juillet 2004 relative aux effets légaux de certains partenariats qui auraient le choix entre une imposition collective de leurs revenus et une imposition séparée de leurs revenus.

A titre subsidiaire, dans l'hypothèse où le tribunal devrait retenir l'application de l'article 3 c) LIR, les demandeurs demandent à ce que les frais d'obtention occasionnés dans le chef du demandeur ainsi que d'autres frais supportés par lui devraient être pris en considération dans le cadre de leur imposition collective.

Le délégué du gouvernement reprend en substance les motifs de refus d'une imposition non collective tels qu'énoncés dans la décision du directeur et retranscrite ci-avant, tout en soulignant que les demandeurs auraient déposé ensemble une déclaration pour l'impôt sur le revenu pour les années 2008 et 2009 et auraient demandé sur le formulaire afférant le bénéfice de la classe d'impôt 2, ce qui laisserait conclure à leur volonté commune d'être soumis à l'imposition collective. Il résulterait pareillement des éléments du dossier fiscal que le demandeur aurait déclaré avoir ses domicile et résidence officiels depuis le 1er janvier 2008 auprès de son épouse à Luxembourg, mais qu'il devrait garder une adresse en Allemagne pour des raisons professionnelles. Dans ce contexte, le délégué du gouvernement se prévaut de l'article 13 (3) de la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'administration des Contributions directes, suivant lequel « *les procès-verbaux rédigés par les fonctionnaires de l'administration des Contributions font foi jusqu'à preuve du contraire* ». Il soutient par ailleurs que *de facto* la situation des demandeurs n'aurait pas changé depuis ce constat suivant note interne, mais uniquement leur volonté de décider *ex post* de ne plus réclamer le bénéfice de l'imposition collective au regard du fait qu'ils doivent payer des impôts au titre des années 2008 et 2009.

En ce qui concerne les pièces relatives notamment aux frais de chauffage et d'électricité concernant le logement sis à ..., le délégué du gouvernement soutient que ces pièces ne seraient pas suffisantes pour prouver que le demandeur y ait résidé lui-même, puisque ces frais pourraient tout aussi bien être générés par ses trois enfants issus d'un premier mariage et qui d'après les explications des demandeurs feraient toujours partie de son ménage.

Les contestations des demandeurs portent sur leur imposition collective et partant sur l'application de la classe d'impôt 2.

L'article 119 LIR, visant les différentes classes d'impôts, dispose en son paragraphe 3 :

« *La classe 2 comprend*

a) les personnes imposées collectivement en vertu de l'article 3 ou 3bis,

b) les personnes veuves dont le mariage a été dissous par décès au cours de trois années précédant l'année d'imposition,

c) les personnes divorcées, séparées de corps ou séparées de fait en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire au cours des trois années précédant l'année d'imposition, si avant cette époque et pendant cinq ans elles n'ont pas bénéficié de la présente disposition ou d'une disposition similaire antérieure ».

Il est constant en l'espèce que les demandeurs ne rentrent pas, pour les années d'imposition litigieuses, dans les hypothèses visées par les alinéas b) et c) du paragraphe 3 de l'article précité. Au regard des contestations des demandeurs, il y a lieu de vérifier s'ils remplissent les conditions déterminées par l'hypothèse visée sub a) du paragraphe 3 précité, étant entendu qu'à partir du moment où ils ne sont pas visés par cette dernière hypothèse, ils devront être rangés soit dans la classe d'imposition 1a, telle que définie au paragraphe 2 dudit article 119, soit à la classe 1 telle que déterminée au paragraphe 1er du même article.

L'article 3 LIR, auquel il est fait référence sub a) du paragraphe 3, précité, dispose :

« *Sont imposés collectivement*

a) les époux qui au début de l'année d'imposition sont contribuables résidents et ne vivent pas en fait séparés en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire;

b) les contribuables résidents qui se marient en cours de l'année d'imposition;

c) les époux qui deviennent contribuables résidents en cours de l'année d'imposition et qui ne vivent pas en fait séparés en vertu d'une dispense de la loi ou d'une autorité judiciaire.

d) sur demande conjointe, les époux qui ne vivent pas en fait séparés, dont l'un est contribuable résident et l'autre une personne non résidente, à condition que l'époux résident réalise au Luxembourg au moins 90 pourcent des revenus professionnels du ménage pendant l'année d'imposition. L'époux non résident doit justifier ses revenus annuels par des documents probants. ».

En l'espèce, il se dégage de la motivation de la décision directoriale du 1er octobre 2012 que les demandeurs ont été imposés collectivement en application de l'article 3 c) LIR.

Il découle de l'article 3, précité, que les époux sont notamment imposés collectivement si les deux époux sont contribuables résidents, soit au début de l'année, soient le deviennent en

cours de l'année, et s'ils ne vivent pas en fait séparés en vertu d'une dispense de la loi ou d'une autorité judiciaire.

En l'espèce, il n'est pas contesté que les demandeurs n'ont pas vécu en fait séparés en vertu d'une dispense de la loi ou d'une décision d'une autorité judiciaire, et, par ailleurs, il n'est pas contesté que la demanderesse était contribuable résident pendant les années d'imposition 2008 et 2009, de sorte que ces conditions ne sont pas litigieuses.

Les contestations des parties ont trait à la condition selon laquelle le demandeur doit aussi être contribuable résident aux termes de l'article 3 LIR, de sorte qu'il appartient au tribunal de vérifier si le demandeur est devenu, au début de l'année d'imposition 2008, contribuable résident au Luxembourg, de manière que l'article 3 c) LIR est susceptible de trouver application, respectivement s'il l'est resté pendant l'année d'imposition 2009, de manière que l'article 3 a) LIR est susceptible de trouver application.

Au Luxembourg, l'article 2 LIR, en sa teneur applicable à l'année d'imposition 2008, dispose que « *(1) Les personnes physiques sont considérées comme contribuables résidents ou comme contribuables non résidents, suivant qu'elles ont ou qu'elles n'ont pas leur domicile fiscal ou leur séjour habituel au Grand-Duché.* […] », et, en sa teneur applicable à l'année d'imposition 2009, dispose que « *(1) Les personnes physiques sont considérées comme contribuables résidents si elles ont leur domicile fiscal ou leur séjour habituel au Grand-Duché. Les personnes physiques sont considérées comme contribuables non résidents si elles n'ont pas leur domicile fiscal ni leur séjour habituel au Grand-Duché et si elles disposent de revenus indigènes au sens de l'article 156.* […] ».

L'article 2 LIR, que ce soit dans sa teneur applicable durant l'année d'imposition 2008 ou que ce soit dans celle applicable durant l'année 2009, soumet la qualité de contribuable résident à la condition d'avoir son domicile fiscal ou son séjour habituel au Grand-Duché de Luxembourg. Ces deux notions sont précisées respectivement par les paragraphes 13 et 14 StAnpG.

Aux termes du paragraphe 13 StAnpG « *Einen Wohnsitz im Sinn der Steuergesetze hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.* », tandis qu'aux termes du paragraphe 14 StAnpG « *(1) Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Steuergesetze hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Unbeschränkte Steuerpflicht tritt jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Steuerpflicht auch auf die ersten sechs Monate* ».

Le paragraphe 13 StAnpG définit ainsi le domicile fiscal comme la possession d'une habitation, que ce soit en qualité de propriétaire, d'usufruitier ou de locataire, dans des conditions permettant de conclure que le contribuable visé la conservera et en fera usage. Cette notion suppose ainsi la possession matérielle d'une habitation, ainsi que « *des circonstances de fait* [dont] *résulte l'intention de conserver et d'occuper une habitation dans le pays* » (projet de loi 571-4, commentaire des articles, ad art. 3).

La notion de séjour habituel au sens du paragraphe 14, alinéa 1er StAnpG vise l'endroit où une personne séjourne dans des circonstances qui font apparaître qu'elle reste dans cette localité ou dans ce pays non seulement à titre passager. Il résulte de l'économie de ce texte que le séjour habituel suppose d'abord une présence matérielle prépondérante par rapport aux absences. Le séjour habituel est admis de droit lorsque le séjour effectif au pays excède six mois consécutifs.

En l'espèce, il convient de prime abord de relever que c'est à tort que la partie étatique entend déduire l'existence d'un domicile fiscal ou d'un séjour habituel des déclarations du demandeur au moment de la remise de la déclaration d'impôt, respectivement du fait que les demandeurs ont indiqué la classe d'impôt 2 dans leur déclaration d'impôt. En effet, la note manuscrite du fonctionnaire en charge du dossier fiscal des demandeurs se référant à un entretien avec le demandeur le 23 février 2012 et que la partie étatique qualifie de procès-verbal faisant foi au sens de la loi du 17 avril 1964, précitée, et dont elle entend déduire que le demandeur n'a pas eu son domicile en Allemagne, mais exclusivement au Luxembourg, au-delà du constat qu'une note non datée et non signée, n'identifiant d'ailleurs pas son auteur, ne saurait être qualifiée de procès-verbal au sens de l'article 13 (3) de la loi du 17 avril 1964, précitée, est en contradiction avec la lettre des demandeurs du même jour au bureau d'imposition ayant accompagné les déclarations d'impôt pour les années 2008 et 2009 qui indique tant l'adresse du demandeur en Allemagne que celle de la demanderesse au Luxembourg, le demandeur déclarant par ailleurs que son inscription dans la commune de ... n'aurait rien changé à la situation de fait antérieure. D'autre part, la circonstance que les demandeurs ont indiqué sur leur déclaration d'impôt la classe de l'impôt 2 ne saurait pas non plus emporter la conclusion que le demandeur est à qualifier de contribuable résident au sens de l'article 2 LIR, cette qualification étant à effectuer par rapport à la situation de fait. Elle ne peut pas non plus emporter la conclusion que les demandeurs sont à imposer collectivement au sens de l'article 3 LIR, une imposition collective d'époux n'étant sauf hypothèse du point d) de l'article 3 LIR, non allégué en l'espèce, pas une option à la disposition des intéressés.

Néanmoins, le tribunal est amené à retenir que s'il n'est pas contesté que la demanderesse était, au courant des années d'imposition litigieuses, propriétaire à titre exclusif du logement à ... et qu'elle supportait elle-même les frais afférents, tandis que le demandeur était propriétaire exclusif d'un logement à ... en Allemagne, et si l'affirmation du demandeur que *de facto*, durant les années d'imposition litigieuses, il vivait avec ses trois enfants à ... où il exerçait aussi son activité professionnelle, se dégage des pièces à la disposition du tribunal, il n'en reste pas moins qu'il ne peut être dénié que les demandeurs, mariés depuis 2005 et non séparés de fait en vertu d'une dispense de la loi ou d'une autorité judiciaire, ont nécessairement une certaine vie commune et que cette vie commune se déroule sans doute également au Luxembourg, puisque la demanderesse affirme vivre avec ses enfants exclusivement au Luxembourg. Ainsi, l'habitation au Luxembourg, appartenant certes à la demanderesse, pouvait être utilisée par le demandeur. Ce constat est encore corroboré par la circonstance que le demandeur était inscrit au bureau de la population de la commune de ... à partir de janvier 2008. Dans ces conditions, il y a lieu d'admettre que le demandeur avait une habitation à sa disposition au Luxembourg et possédait partant une habitation dans des conditions permettant de conclure qu'il la conservera et en fera usage conformément à l'article 13 StAnpG. Au regard de ces éléments, le tribunal conclut que le demandeur doit, conformément à l'article 2 LIR, être considéré comme résident luxembourgeois.

Il ressort cependant des pièces soumises au tribunal et plus particulièrement des avis d'imposition pour les années d'imposition 2008 et 2009 établis par le *Finanzamt* ... que le demandeur a, durant les années d'imposition litigieuses, été imposé par les autorités fiscales allemandes et qu'il a ainsi été qualifié de contribuable résident allemand au titre de ces années.

Au vu du conflit entre les souverainetés fiscales allemandes et luxembourgeoises, il convient de se référer Convention de double imposition.

A cet égard, le tribunal tient de prime abord à relever qu'une convention préventive de double imposition tend à opérer la délimitation réciproque des souverainetés fiscales respectives des Etats signataires seulement en ce qu'elle répartit entre eux le droit d'imposition des différentes catégories de revenus, et des différents éléments de fortune, sans en règle générale empiéter sur le régime d'imposition qu'un Etat signataire entend appliquer à une catégorie de revenus pour laquelle le droit d'imposition lui est reconnu. Il s'ensuit que la détermination du domicile fiscal dans une convention n'a pour fonction que de fixer un critère pour faire rentrer les différentes catégories de revenus sous la souveraineté fiscale de l'un ou de l'autre Etat signataire, mais n'est point destinée, sauf renvoi exprès opéré par le droit interne, à influer sur le régime interne d'imposition des Etats signataires (cf. Trib. adm. du 21 décembre 1998, n° 10417 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 37).

Force est par ailleurs au tribunal de conclure que la Convention de double imposition applicable en l'espèce comporte une définition autonome de ce même domicile fiscal, dont le champ d'application est limité, tel que cela a été retenu ci-avant, à la fixation d'un critère pour faire rentrer les différentes catégories de revenus sous la souveraineté fiscales des Etats signataires.

La fixation du critère de répartition du droit d'imposition tel que retenu par la Convention de double imposition n'a cependant pas pour effet d'étendre le champ d'application de cette convention et la définition conventionnelle autonome du domicile fiscal ne se substitue point à la définition de droit interne du domicile fiscal conditionnant l'application de divers régimes d'imposition.

Quant à la définition du domicile fiscal au sens de la Convention de double imposition, l'article 3, paragraphe 3 de cette Convention vise la détermination du domicile et partant la détermination de l'Etat signataire compétent pour l'imposition des revenus de l'intéressé, dans l'hypothèse où celui-ci a un domicile au sens des paragraphes 1 et 2 du même article dans les deux Etats signataires, étant précisé que le paragraphe 1 se réfère au « *Wohnsitz* » dans lequel l'intéressé *« eine Wohnung unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß sie die Wohnung beibehalten und benutzen wird »*, et le paragraphe 2 au « *gewöhnlichen Aufenthalt* », soit l'hypothèse où l'intéressé *« sich dort unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, daß er in diesem Staate nicht nur vorübergehend weilt »*. En vertu de l'article 3, paragraphe 3, précité *« Hat eine natürliche Person nach den vorhergehenden Absätzen ihren Wohnsitz in beiden Vertragsstaaten, so hat sie Ihren Wohnsitz im Sinne der Artikel 4 bis 19 dieses Abkommens in dem Vertragsstaate, zu dem die stärkeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen).* […] ».

Il s'ensuit qu'en cas de conflit entre deux domiciles dans deux Etats différents, l'intéressée est considéré comme avoir son domicile fiscal au sens des articles 4 à 19 de la Convention de double imposition dans l'Etat signataire par rapport auquel il a les liens personnels et économiques les plus étroits, soit où il a le centre de ses intérêts vitaux (« *Mittelpunkt der Lebensinteressen* »).

En l'espèce, il n'est pas contesté que le demandeur était propriétaire exclusif d'un logement à ... en Allemagne durant les années d'imposition litigieuses. Le tribunal constate encore que l'affirmation du demandeur que *de facto*, durant les années d'imposition litigieuses, il vivait avec ses trois enfants à ... où il exerçait aussi son activité professionnelle, est corroborée par un certificat de résidence de la commune de ... du 19 octobre 2012, dont il résulte que le demandeur y est déclaré depuis le 1er août 1986, ainsi que de factures d'électricité, d'eau et de chauffage adressées au demandeur à l'adresse à ... et dont il ressort une consommation courante en électricité, eau et de chauffage durant les années 2008 et 2009, ainsi que par les bulletins fonciers (« *Bescheid über Grundbesitzabgaben* ») visant les années 2008 et 2009, dont il se dégage que par rapport au logement situé à ... des taxes ont été prélevées pour quatre occupants ainsi que des taxes d'enlèvement des déchets, présupposant ainsi une occupation réelle du logement. Il n'est pas non plus contesté par la partie étatique que le demandeur exerçait son activité professionnelle exclusivement en Allemagne à partir de son logement à ..., de sorte à rendre plausible son affirmation qu'il habitait à .... S'il est vrai qu'il avait également, tel que cela a été retenu ci-avant, à sa disposition une habitation au Luxembourg et y habitait nécessairement au moins temporairement, et malgré son mariage avec la demanderesse vivant au Luxembourg, le tribunal est amené à retenir, au regard des éléments de fait exposés ci-avant, que le demandeur avait des liens personnels et économiques plus étroits en Allemagne, de sorte que son domicile fiscal au sens de la Convention de double imposition est à situer en Allemagne.

Par ailleurs, l'article 10 de la Convention de double imposition prévoit en son paragraphe 1er que c'est l'Etat dans lequel est exercée une activité salariée qui a le droit d'imposer les revenus provenant de l'exercice de cette activité salarié, même si le contribuable a son domicile dans l'autre Etat.

Le demandeur ayant touché en Allemagne durant les années d'imposition litigieuses des revenus d'une occupation salariée exercée en l'Allemagne, l'Allemagne est, conformément à l'article 10 de la Convention de double imposition en droit d'imposer ces revenus.

Tel que cela a été relevé ci-avant, la Convention de double imposition n'a pas pour effet de substituer la définition y consacrée du domicile fiscal à celle du droit interne conditionnant l'application de divers régimes d'imposition. Il y a dès lors lieu de retenir que la circonstance que les revenus du demandeur provenant d'une activité salariée exercée en Allemagne sont imposables, en application de la Convention de double imposition, en Allemagne et celle qu'il a son domicile fiscal au sens de la Convention de double imposition en Allemagne, empêche certes les autorités fiscales luxembourgeoises d'imposer les revenus se trouvant dans le champ d'application de cette Convention et tombant selon ladite Convention sous le droit d'imposition de l'Allemagne. Or, ces circonstances ne font pas obstacle à l'application du droit interne luxembourgeois pour des questions ne relevant pas du champ d'application de la Convention de double imposition, et plus particulièrement en l'espèce pour la qualification du demandeur, conformément à l'article 2 LIR, comme contribuable résident luxembourgeois en vue d'une

imposition collective avec son épouse résidente conformément à l'article 3 LIR et en particulier en vue de l'application de l'article 134 LIR, en vertu duquel « *(1) Lorsqu'un contribuable résident a des revenus exonérés, sous réserve d'une clause de progressivité prévue par une convention internationale contre les doubles impositions ou une autre convention interétatique, ces revenus sont néanmoins incorporés dans une base imposable fictive pour déterminer le taux d'impôt global qui est applicable au revenu imposable ajusté au sens de l'article 126*. […] ».

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que les demandeurs étant à qualifier tous les deux comme contribuables résidents, ils sont à imposer collectivement conformément à l'article 3 LIR, de sorte que c'est à bon droit, même si c'est pour d'autres motifs, que le directeur a confirmé les bulletins litigieux en ce que le bureau d'imposition a appliqué aux demandeurs le régime de l'imposition collective des époux résidents et a partant plus particulièrement tenu compte des revenus touchés par le demandeur en Allemagne pour les incorporer, en application de l'article 134 LIR, dans une base d'imposition fictive pour déterminer le taux d'imposition global.

Cette conclusion n'est pas énervée par l'affirmation des demandeurs que par le fait d'être imposés collectivement ils seraient discriminés par rapport aux partenaires au sens de la loi du 9 juillet 2004, précitée. En effet, si le principe d'égalité de traitement consacré par l'article 10bis de la Constitution interdit de traiter de manière différente des personnes se trouvant dans la même situation, c'est en l'espèce à tort que les demandeurs se prévalent de ce principe, dans la mesure où les époux mariés ne se trouvent pas dans la même situation que les partenaires au sens de la loi du 9 juillet 2004, précitée.

Enfin, en ce qui concerne l'affirmation des demandeurs que leur imposition collective aurait des conséquences financières d'une gravité exceptionnelle, cette considération ne peut entrer en ligne de compte pour mettre en échec les dispositions légales déterminant les conditions d'une imposition collective au sens de l'article 3 LIR.

En ce qui concerne l'argumentation subsidiaire des demandeurs qu'il y aurait lieu de prendre en compte les frais d'obtention et autres frais exposés par le demandeur en relation avec ses revenus perçus en Allemagne, il se dégage des bulletins d'imposition des années 2008 et 2009, ensemble les bulletins de détermination de la base imposable fictive et du taux global suivant l'article 134 (1) LIR pour les années litigieuses, que pour l'année 2008 le bureau d'imposition a pris en compte un revenu brut de 294.528 euros, correspondant au montant repris au bulletin afférent établi par les autorités allemandes, dont il a déduit des frais d'obtention et des frais de trajet pour tenir compte d'un montant net de 291.094 euros pour la détermination de la base imposable fictive et du taux d'impôt global, et que pour l'année 2009, il a pris en compte un montant brut de 447.195 euros, correspondant au montant brut retenu par le bulletin afférent des autorités allemandes, dont il a déduit des frais d'obtention et des frais de trajet pour arriver à un montant net de 443.685 euros pris en compte pour la détermination de la base imposable fictive et du taux d'impôt global. A défaut par les demandeurs d'expliquer et de justifier quels autres frais n'auraient pas été pris en compte par le bureau d'imposition et qu'ils entendent déduire des revenus bruts du demandeur, le moyen afférent est à rejeter comme n'étant pas fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare compétent pour connaître d'un recours en réformation dirigé contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes n° … du 1er octobre 2012 ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Hélène Steichen, attaché de justice,

et lu à l'audience publique 4 décembre 2013 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 5.12.2013
Le Greffier du Tribunal administratif